

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***V***, den Richter***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Höllwarth + Höllwarth Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co KG, Tuxer Straße 738, 6290 Mayrhofen, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 25. November 2013 betreffend Einkommensteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Dezember 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin erzielte im Beschwerdejahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage.

2. In der am 1.10.2012 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2011 wurden von der Beschwerdeführerin 14.050,81 Euro an Vermietungseinkünften erklärt, in denen auch die Einkünfte aus der Photovoltaikanlage enthalten waren. Einer per Post am 3.10.2012 beim Finanzamt eingelangten Beilage war zu entnehmen, dass sich die Gesamteinnahmen der Vermietung aus Mieterlösen inkl. Betriebskosten in Höhe von 26.821,83 und aus "Erlöse Ökostrom" in Höhe von 1.860,53 Euro zusammensetzten. Den Einnahmen "Erlöse Ökostrom"

standen unter Zugrundelegung einer zehnjährigen Nutzungsdauer 2.389,79 Euro an AfA gegenüber.

3. Nach erklärungsgemäßer Veranlagung mit Erstbescheid vom 3.10.2012 wurde vom Finanzamt nach Durchführung einer Betriebsbesichtigung eine mit 13.8.2013 datierte steuerliche Beurteilung der Einkünfte aus der Photovoltaikanlage vorgenommen. Zum einen wurde festgestellt, dass es sich nach Ansicht der Abgabenbehörde um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle, zum anderen, dass die Nutzungsdauer in Anlehnung an die deutsche AfA-Tabelle 20 Jahre betrage. Diese Beurteilung wurde dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin übermittelt.

Vom steuerlichen Vertreter wurde mit Schreiben vom 3.9.2013 zusammengefasst erwidert, dass das Photovoltaikmodul eine Produktgarantie von 5 Jahren und eine Leistungsgarantie von 10 Jahren auf 90 % von P_{min} aufweise. Für den Solar-Wechselrichter bestehe eine Werksgarantie von 5 Jahren.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer orientiere sich an der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, welche regelmäßig unter der technischen Nutzungsdauer liege. Dies gelte insbesondere dann, wenn ein technisch einwandfreies Wirtschaftsgut durch technologischen Fortschritt wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll nutzbar ist (Verweis auf *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG, § 7 Rz 54). Die vorliegende Photovoltaikanlage sei auf dem technischen Stand der frühen 2000er-Jahre, die Einspeisevergütung nach Ökostromgesetz sei nur für 13 Jahre garantiert. Die deutsche AfA-Tabelle sei in Österreich nicht bindend.

Die Einordnung der Erlöse für die Einspeisung unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde zustimmend zur Kenntnis genommen.

4. Mit Bescheid vom 25.11.2013 wurde das Verfahren vom Finanzamt wiederaufgenommen und am selben Tag ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen. In diesem wurden die "Erlöse Ökostrom" in Höhe von 1.860,53 Euro als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst. Bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte wurde eine Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage von 20 Jahren angenommen, weshalb die AfA nur mehr mit 1.194,90 Euro bemessen wurde. Gesamt ergaben sich - nach Ansatz des Gewinnfreibetrages von 86,53 Euro - Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 579,10 Euro.

In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass eine Photovoltaikanlage "für gewöhnlich" angeschafft werde, um sie mehrere Jahrzehnte zu nützen. Die deutsche AfA-Tabelle sei als Hilfsmittel zur Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern heranzuziehen. Zudem seien, laut dem Erlass des BMF vom 8.10.2012, GZ. BMF-010203/0452/VI/6/2012, Photovoltaikanlagen 20 Jahre und länger betriebsfähig, die Garantiedauer spiele keine Rolle.

5. In der dagegen erhobenen Beschwerde (damals Berufung) vom 20.12.2013 wurde die im Schreiben vom 3.9.2013 vorgebrachte Ansicht der Beschwerdeführerin betreffend die Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage wiederholt.

6. In der Begründung zur abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 5.3.2014 stützte sich die Abgabenbehörde darauf, dass die objektive Möglichkeit der Nutzung eines Wirtschaftsgutes entscheidend sei. Laut Herstellerangaben seien Photovoltaikanlagen zumindest 20 Jahre betriebsfähig. Eine kürzere Nutzungsdauer sei vom Steuerpflichtigen durch "konkrete Tatsachen" nachzuweisen. "Spekulative Annahmen über zukünftig, die Nutzungsdauer allenfalls beeinflussende Verhältnisse (z. B technologischer Fortschritt durch ständig verbessernden Wirkungsgrad)" würden eine kürzere Nutzungsdauer nicht rechtfertigen.

7. Im Vorlageantrag vom 9.4.2014 wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen und eine mündliche Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den Senat beantragt.

8. Mit Vorlagebericht vom 24.4.2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

9. Auf Nachfrage durch das Bundesfinanzgericht wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin per E-Mail am 2.12.2020 zum einen mitgeteilt, dass die Photovoltaikanlage zwar als Überschusseinspeiser ausgeführt, tatsächlich jedoch der gesamte erzeugte Strom in das öffentliche Netz eingespeist wurde, zum anderen wurden die angeforderten Abrechnungen über den eingespeisten Strom für die Jahre 2011 – 2019 übermittelt.

10. Am 9.12.2020 wurde die beantragte mündliche Senatsverhandlung durchgeführt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2011 eine Photovoltaikanlage zu einem Preis (inkl. Genehmigungskosten) von netto 23.897,92 angeschafft und am 1.5.2011 in Betrieb genommen (vgl. Anlagenverzeichnis). Die Solarmodule der Anlage wurden auf dem Dach eines Hauses, das von der Beschwerdeführerin zur Gänze vermietet wird, angebracht. Das Wohnhaus der Beschwerdeführerin befindet sich nicht in unmittelbarer Nähe (vgl. Protokoll über die Betriebsbesichtigung).

2. Von den Produktherstellern wurde betreffend die Module eine Produktgarantie von 5 Jahren sowie eine Leistungsgarantie von 90 % für 10 Jahre und von 80 % für 20 Jahre eingeräumt (vgl. Datenblatt Sanyo Component Europe GmbH). Für den Solar-Wechselrichter bestand eine Werksgarantie von 5 Jahren (vgl. Garantiebedingungen der SMA Solar Technology AG).

Die Photovoltaikanlage war zum Zeitpunkt der Anschaffung ein marktgängiges Modell, es handelte sich um keine veraltete Anlage.

3. Der Beschwerdeführerin wurde aufgrund eines Vertrages mit der OeMAG – Abwicklungsstelle für Ökostrom AG die Einspeisung in das öffentliche Netz vergütet. Die Photovoltaikanlage wurde zwar als Überschusseinspeiser genehmigt (vgl. Vertrag mit der OeMAG), jedoch wurde tatsächlich der gesamte erzeugte Strom eingespeist.

Gemäß der auf den Vertrag anwendbaren Ökostromverordnung 2011 – ÖSVO 2011 wurde für eine Dauer von 13 Jahren ein (geförderter) Preis von 38 Cent/kWh garantiert. Nach Ablauf dieser Dauer wird die Einspeisung mit dem Marktpreis vergütet (vgl. § 10 Z 4 Ökostromgesetz, BGBl. I Nr. 149/2002).

4. Die Beschwerdeführerin hat nicht die Absicht, die Anlage nach Ablauf der geförderten 13 Jahre nicht mehr zu nutzen (vgl. Angabe des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung).

5. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage beträgt 20 Jahre.

2. Beweiswürdigung

1. Der Sachverhalt ergibt sich aus dem (elektronisch) vorgelegten Akt sowie den ergänzend übermittelten Unterlagen und ist zwischen den Parteien größtenteils unstrittig.

2. Uneinigkeit besteht darüber, welche Nutzungsdauer bei der von der Beschwerdeführerin angeschafften Photovoltaikanlage anzusetzen ist.

Das Finanzamt stützt seine Ansicht auf die Angaben der Produkthersteller sowie die deutsche AfA-Tabelle und veranschlagt eine Nutzungsdauer von 20 Jahren.

Dahingegen geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer unter diesem Wert liege. Es handle sich um eine veraltete Anlage und der Hersteller beschränke die Produktgarantie auf 5 Jahre (Module, Wechselrichter) bzw. die Leistungsgarantie auf 10 Jahre (Module). Die Einspeisevergütung nach Ökostromgesetz sei nur für 13 Jahre garantiert und die deutsche AfA-Tabelle in Österreich nicht bindend.

3. Inwiefern eine im Jahr 2011 angeschaffte Photovoltaikanlage "dem technischen Stand der frühen 2000er-Jahre" entsprechen sollte, ist dem Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich. Es ist auch nicht erkennbar, auf welche Teile der Anlage sich diese Einschätzung der Beschwerdeführerin bezieht. Nach den im Internet verfügbaren Informationen hat der Hersteller der Photovoltaikmodule Ende 2010 ein neues Modul-Modell (HIT-N235SE10) auf den Markt gebracht. Die bei der Anlage der Beschwerdeführerin verwendeten Module (HIT-235HDE4) waren zum damaligen Zeitpunkt das Vorgängermodell, also keinesfalls veraltet.

In der mündlichen Verhandlung wurde das diesbezügliche Vorbringen dahingehend konkretisiert, dass von der Beschwerdeführerin keine veraltete Anlage angeschafft worden sei. Allerdings seien die Anlagen, wenn sie auf den Markt kommen, "auf dem Stand der Technik von vor zwei Jahren"; die Wirkungsgrade der Module würden sich im Laufe der Zeit verbessern. Die Anlage sei im Jahr der Anschaffung jedoch marktgängig gewesen.

3. Die vom Hersteller der Photovoltaikanlage eingeräumte Leistungsgarantie, 90 % für 10 Jahre und 80 % für 20 Jahre, ist bei der Beurteilung der Nutzungsdauer nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts durchaus von Bedeutung. Sie zeigt jedenfalls deutlich, dass die Anlage mindestens 20 Jahre mit einem Wirkungsgrad von zumindest 80 % betrieben werden kann, was nicht auf einen – von der Beschwerdeführerin vermuteten - eklatanten Leistungsabfall schließen lässt.

Generell ist nach den Informationen von Herstellern und auch unabhängigen Institutionen mit einer Nutzungsdauer einer Photovoltaikanlage von mehr als 20 Jahren auszugehen (vgl. <https://www.energie-tirol.at/wissen/ja-zur-sonne/photovoltaik/> - Abfrage am 4.11.2020). Dies hat sich in den letzten 10 Jahren nicht verändert. Auch im Zeitraum der Anschaffung der Anlage des Beschwerdefalles wurde die Nutzungsdauer von Photovoltaikanlagen mit mindestens 20 Jahren bemessen (vgl. Larnhof, SWK 23/24/2009, 689, unter Verweis auf die Internetseite „Energiehaus.at“).

Auch die deutsche AfA-Tabelle, die ebenfalls von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ausgeht und als Hilfsmittel durchaus geeignet ist, bestätigt diese Schätzung.

5. Die von der Beschwerdeführerin für den Ansatz einer Nutzungsdauer von 10 Jahren angeführte Begründung, dass die Einspeisevergütung nach Ökostromgesetz nur für 13 Jahre garantiert werde, kann nicht überzeugen. Denn auch nach dem Ablauf des Zeitraumes eines garantierten Tarifes, der bereits mehr als 10 Jahre beträgt, wird für die Einspeisung des Überschusses ein Entgelt vom Netzbetreiber nach dem Marktpreis geleistet. Diesen trifft nach dem Ökostromgesetz auch eine Kontrahierungspflicht.

Dass dieser Marktpreis deutlich unter dem geförderten Garantie-Tarif der ersten 13 Jahre liegen wird, hat auf die Bemessung der Nutzungsdauer keine Auswirkung.

6. Zusammengefasst wurde von der Beschwerdeführerin keine für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbare Begründung geboten, weshalb im vorliegenden Fall von einer geschätzten Nutzungsdauer von 20 Jahren abgegangen werden sollte. Sowohl die von Herstellern als auch die von Energieportalen gemachten Angaben weisen auf eine Nutzungsdauer von 20 – 30 Jahren hin. Dies wird durch den Ansatz in der deutschen AfA-Tabelle und BFG-Entscheidungen (z.B. BFG vom 9.5.2016, RV/5100416/2013, BFG vom 6.6.2016, RV/7100530/2011) untermauert.

Ein Nachweis, dass aufgrund der Besonderheit des vorliegenden Sachverhalts die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer weniger als 20 Jahren betragen wird, konnte von der Beschwerdeführerin nicht erbracht werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bestimmt sich nach der technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit (vgl. VwGH vom 20.11.1996, 92/13/0304), wobei die technische Funktionsfähigkeit die Voraussetzung für die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes (z.B. bei einer Maschine) darstellt (*Werndl*, Rdw 1986, 287).

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist von den wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeiten, die durch den technischen Fortschritt, Entmodung, Überalterung u.Ä. beeinflusst werden, abhängig. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann unter der technischen Nutzungsdauer liegen, wenn ein technisch noch einwandfreies Wirtschaftsgut etwa durch technologischen

Fortschritt wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll nutzbar ist (vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹² (2019), § 7 Rz 54 unter Hinweis auf VwGH vom 8.8.1996, 92/14/0052).

Soll eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer der AfA zu Grunde gelegt werden, ist diese vom Steuerpflichtigen durch konkrete Tatsachen nachzuweisen (VwGH vom 12.9.1989, 88/14/0162).

Erwägungen

1. Wie unter Punkt II. 2. bereits dargelegt, konnte von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen werden, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage unter 20 Jahren liegt. Auch bei Maßgabe der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ergibt sich, dass der Hersteller der Module eine Leistung von 80 % für 20 Jahre garantiert und auch nach Ablauf der Zeit eines garantierten Tarifes für die Einspeisung ein Entgelt erzielt werden kann, auch wenn dieses erheblich unter dem Entgelt des Förderzeitraumes liegen wird.

Die Beschwerdeführerin hat auch nicht die Absicht, die Photovoltaikanlage nach 13 Jahren nicht mehr zu nutzen.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass die Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage 20 Jahre beträgt, kann somit nicht entgegengetreten werden.

2. Abschließend wird auch darauf hingewiesen, dass bei der von der Beschwerdeführerin angesetzten Nutzungsdauer von 10 Jahren ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar gewesen wäre.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der gegenständlichen Photovoltaikanlage ist eine Frage des Sachverhalts, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 16. Dezember 2020